

Audience publique du 21 décembre 2005

Recours formé par Monsieur ... et
son épouse Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 19772 du rôle et déposée le 6 mai 2005 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., et son épouse Madame ..., les deux demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 février 2005 déclarant irrecevable la réclamation introduite pour leur compte contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 31 juillet 2003 à leur encontre ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 octobre 2005 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ..., assisté de Monsieur Marc MAYER, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

En date du 31 juillet 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 3 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après dénommés les « *consorts ...* », le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000.

Par courrier daté au 9 septembre 2004, le conseil fiscal des consorts ..., Monsieur Marc MAYER, demeurant à L-1150 Luxembourg, 203, route d'Arlon, introduisit une lettre de réclamation devant le bureau d'imposition Luxembourg 3 à l'encontre de ce bulletin d'impôt du 31 juillet 2003.

Par courrier du 19 novembre 2004, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions invita Monsieur Marc MAYER à justifier pour le 10 décembre 2004 au plus tard de son pouvoir d'agir « *en versant au dossier la procuration qui établit votre mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, étant entendu qu'une société est inhabile à postuler devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des contributions* ».

Il ressort des pièces du dossier qu'une procuration datée au 10 janvier 2005 fut versée le 17 janvier 2005, signée par les consorts ... et rédigée en les termes suivants :

« PROCURATION

*Concerne : Nomination d'un mandataire
Lettre du 9 septembre 2004 – No. du rôle : C suspens
Matricule 1938 0103 217*

Monsieur,

Par la présente, nous donnons procuration exprès et spécial à la Fiduciaire des Classes Moyennes, ayant son siège social à 203, route d'Arlon à Luxembourg, représentée par Monsieur Marc Mayer, d'agir en notre nom dans l'affaire mentionnée ci-dessus.

Cette procuration n'est pas limitée dans le temps ».

Suivant décision du 23 février 2005, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », écarta la réclamation du 9 septembre 2004 comme irrecevable aux motifs énoncés comme suit :

« 1.

Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification sous simple pli est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;

que la requête, entrée le 10 septembre 2004, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 5 novembre 2003 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable ;

2.

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance introduite (jurisprudence constante : C.E. du 14.1.1986, no 6514 du rôle ; trib. adm. du 16.6.1999, no 10724 du rôle, confirmé par Cour adm. du 21.12.1999, no 11382C du rôle) ;

Considérant que faute de procuration jointe à la requête, le requérant a été invité par lettre du 19 novembre 2004 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;

que le sieur Marc Mayer a versé le 17 janvier 2005 une procuration établie à son nom aux termes de laquelle il lui est donné mandat exprès et spécial d'agir devant le directeur des contributions en ce qui concerne la requête du 10 septembre 2004 (n° du rôle C 12746) ;

Mais considérant que l'écrit produit en l'espèce est daté du 17 janvier 2005, soit postérieurement non seulement à l'introduction de la requête, mais aussi à l'expiration du délai contentieux ;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque où la requête a été introduite n'a pas été établie ;

qu'il s'ensuit que le recours doit être déclaré irrecevable (Conseil d'Etat, arrêt du 14.01.1986, n° 6514) ».

Par requête déposée le 6 mai 2005, les consorts ... ont introduit à l'encontre de cette décision directoriale du 23 février 2005 un recours en réformation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit par les consorts

Le recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les consorts ... estiment que ce serait à tort que le directeur a considéré leur requête du 9 septembre 2004 comme irrecevable, « *en se basant sur le fait qu'une procuration n'avait pas été établie et que le délai de réclamation de trois mois n'avait pas été respecté* ».

Dans ce contexte, ils soutiennent que la procuration remise au service du contentieux de la direction des Contributions le 17 janvier 2005, bien que datée au 10 janvier 2005, confirmerait que ce serait sur base d'un mandat exprès reçu de leur part que Monsieur Marc MAYER, administrateur-délégué de la Fiduciaire des Classes moyennes, a introduit « *la requête du 9 septembre 2004* ».

Pour le surplus, ladite requête ne serait pas à considérer comme une réclamation, mais comme une simple demande de mise en application de la circulaire LIR 50 du 7 août 1952 visant les frais de représentation en rapport avec les indemnités reçues par Madame ... dans sa fonction de bourgmestre.

Partant, les consorts ... sollicitent la réformation de la décision du directeur du 23 février 2005 « *en disant notre réclamation recevable et en renvoyant le dossier en continuation de cause devant le directeur* ».

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement estime que le mandat conféré à Monsieur Marc MAYER par la procuration litigieuse du 10 janvier 2005 ne vaudrait que pour l'avenir et ne couvrirait nullement la requête introduite quatre mois plus tôt. Pour le surplus, le réexamen intégral déclenché par une réclamation conformément au paragraphe 243 AO s'opposerait à ce que « *le mandat de réclamer soit établi avec effet rétroactif devant le tribunal administratif seulement* ». Finalement, le représentant étatique relève que l'argumentation des consorts ... consistant à soutenir que le courrier du 9 septembre 2004 ne constituerait pas une réclamation, mais une simple demande supposée relever de la compétence du bureau d'imposition, serait en contradiction avec leur demande de renvoi en continuation de l'affaire devant le directeur.

Concernant en premier lieu l'affirmation des consorts ... que leur écrit du 9 septembre 2004 serait à considérer comme simple demande de mise en application de la circulaire LIR 50 du 7 août 1952 à effectuer par le bureau d'imposition compétent, auquel ledit courrier a été adressé, et non pas comme réclamation auprès du directeur, le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Cet alinéa commande une interprétation large de la notion de « *réclamation* ». Toutes les fois que la réclamation est la voie de recours qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer ladite voie de recours (cf. trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 354).

En l'espèce, il ressort à l'exclusion de tout doute du courrier prévisé du 9 septembre 2004 que les consorts ... se considèrent lésés par le bulletin d'impôt en cause et sollicitent un réexamen de leur imposition par la prise en considération de frais de représentation d'un montant de 441.020,- francs.

Pour le surplus, les consorts ... n'ont pas spécifiquement sollicité le redressement du bulletin d'impôt litigieux par application du paragraphe 94 AO par le bureau d'imposition compétent, de sorte que le courrier du 9 septembre 2004 doit être considéré comme expression de leur volonté d'exercer la voie de recours de droit commun, à savoir la réclamation devant le directeur. Cette vision des choses est encore confirmée par le fait que les consorts ... ont manifesté leur volonté à régulariser la procédure devant la division du contentieux de la direction des Contributions en acceptant d'y envoyer la procuration du 10 janvier 2005 et qu'ils sollicitent à l'heure actuelle, comme relevé par le délégué du gouvernement, le renvoi de l'affaire devant le directeur.

Le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin de l'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire du bulletin de l'impôt peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce paragraphe disposant par ailleurs que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (cf. trib. adm. 8 mai 2000, n° 11431 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 356 et autres références y citées).

En l'espèce, il découle des éléments incontestés en cause que le conseil fiscal des conjoints ..., Monsieur Marc MAYER, a certes introduit la réclamation du 9 septembre 2004 en affirmant agir pour son client, mais qu'il n'a point soumis avec ladite réclamation un document écrit qui prouverait l'existence d'un tel mandat de la part des demandeurs pour l'introduction d'une réclamation devant le directeur contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000. Le directeur était partant en droit, sur base du paragraphe 254 (2) AO, suivant lequel « *Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen* », d'inviter l'auteur de la réclamation à produire devant lui une procuration documentant qu'à la date de l'introduction de la réclamation, en l'occurrence le 9 septembre 2004, le signataire de celle-ci était investi d'un mandat valable.

D'après les éléments du dossier administratif, le directeur a usé de cette prérogative en adressant le 19 novembre 2004 un courrier à Monsieur MAYER invitant ce dernier à lui soumettre son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite. Or, la procuration du 10 janvier 2005, remise le 17 janvier 2005, ne certifie pas l'existence d'un mandat à la date du 9 septembre 2004, mais certifie seulement l'existence d'un mandat exprès et spécial non limité dans le temps pour l'avenir tel que cela ressort de la terminologie employée et notamment des mots « *par la présente* ».

S'il est vrai que le contribuable est en droit de produire matériellement une procuration, même suite à la demande du directeur en vue de la soumission d'une preuve écrite du mandat dans le chef de celui qui introduit une réclamation, il n'en reste pas moins que ce mandat doit avoir existé dès l'introduction de la réclamation auprès du directeur et cette antériorité au dépôt de la réclamation doit ressortir clairement du libellé de la procuration émanant du contribuable concerné, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

A défaut de la preuve de l'existence d'un mandat conféré par les demandeurs à Monsieur MAYER au moment de l'introduction par ce dernier de la réclamation en cause en date du 9 septembre 2004, c'est dès lors à bon droit que le directeur a déclaré

ladite réclamation irrecevable faute de qualité, l'examen du moyen ayant trait à la tardiveté de la réclamation du 9 septembre 2004 devenant surabondant.

Il s'ensuit que le recours est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schroeder, premier juge,

M. Spielmann, juge,

Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 21 décembre 2005 par le premier juge en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Schroeder